



PARECER

Acusação de prática de crime tributário baseada (quase que) exclusivamente em apuração tributária dirigida contra pessoa jurídica. Contribuinte que forneceu todas as informações relativas às operações, mas que lhes atribuiu qualificação jurídica divergente da atribuída pelo Fisco. Atipicidade objetiva da conduta. Falta de investigação da autoria de suposto crime praticado no contexto de sociedade anônima aberta e suas consequências: contradição entre a narrativa e os documentos que a suportam, falta de lastro probatório mínimo que suporte as condutas atribuídas aos Consulentes e acusação por ocupação de um cargo que não encontra suporte legal no direito positivo brasileiro.

HELOISA ESTELLITA



SUMÁRIO

I. CONSULTA E ESCOPO	3
II. SÍNTESE DOS FATOS	3
III. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: SOBRE TIPO OBJETIVO DO CRIME DESCRITO NO ART. 1º, II, DA LEI 8.137/90.....	5
IV. FALTA DE JUSTA CAUSA	12
1. Justa causa como pressuposto para o exercício da ação penal (art. 395, III, CPP)	12
2. Falta de investigação acerca da autoria e suas consequências	15
a) Contrariedade entre os elementos informativos e a narrativa da denúncia ..	15
b) Falta de lastro probatório mínimo	20
c) Acusação por ocupação de um cargo.....	22
V. RESPOSTA AO QUESITO.....	27



I. CONSULTA E ESCOPO

Os ilustres advogados XXX e XXX, patronos de AG e DMF, ora Consulentes, solicitam parecer relativo a certos aspectos jurídico-penais das acusações contra eles lançadas nos Autos n. 000000, em trâmite na Xª Vara Criminal da Comarca de Joinville, Santa Catarina.

Diante, especialmente, da inépcia da denúncia, da falta de indícios suficientes de autoria, da carência de fundamentação da decisão que a recebeu e da conveniência de aplicação do art. 93 do CPP ante a repercussão geral do tema (tema 827) no STF (RE 912.888), os patronos dos Consulentes impetraram *habeas corpus* perante o e. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. A ordem foi indeferida e foi objeto de Recurso em *Habeas Corpus*, o qual, no e. Superior Tribunal de Justiça (adiante, STJ), está sob a relatoria da i. Min. LAURITA VAZ (RHC 132.900).

Para instruir esse recurso, questionam-me os patronos acerca da presença, ou não, de justa causa para o exercício da ação no cotejo entre a narrativa da denúncia e os elementos que a acompanham.

Este parecer se reporta exclusivamente aos fatos narrados na denúncia oferecida nos autos acima mencionados, bem como aos documentos exibidos e informações prestadas pelos patronos das Consulentes e foi elaborado em conformidade com entendimento imparcial da subscritora.

II. SÍNTESE DOS FATOS

No que concerne ao escopo deste parecer, os fatos podem ser assim sintetizados.

Em XX de xxxxx de 2019, foi oferecida denúncia contra os Consulentes por, relativamente ao mês de setembro de 2016, terem “*promovido*” a redução de tributos ao “*deixarem de submeter*” prestações de serviços de comunicação, na modalidade de serviço telefônico fixo comutado (serviço de telecomunicação), à incidência do Imposto



sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS” (denúncia, p. 2). Eles *não teriam* *sujeitado* à tributação “parte do preço do serviço cobrado mensalmente pela empresa por ofertas e planos com franquias inclusas, tendo para tanto *feito com que constassem* nos documentos fiscais emitidos a indicação “isenção de tributos, conforme detalhamento da Notificação Fiscal n. xxxxxxxx” (idem).

Segundo a denúncia, a contribuinte (XXXXX S. A.) ofereceria planos de serviços aos consumidores com um único preço, mas ao emitir os documentos fiscais distinguiria o plano de serviço e faria indicação de isenção¹, sendo esta desprovida de amparo legal. Sem prejuízo, todos os dados relativos às operações eram devida e tempestivamente informados ao Fisco (denúncia, p. 3), uma parte deles (assinatura mensal) era, todavia, qualificada juridicamente pela contribuinte como impassível de incidência do ICMS (denúncia, p.3). E assim, de forma abrupta, conclui: “Assim agindo, os denunciados infringiram o disposto no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/90, por diversas vezes², com a causa especial de aumento de pena do inc. I do art. 12 da mesma Lei, na forma do art. 71 do Código Penal, razão pela qual se oferece a presente denúncia que, registrada e autuada, requer seja recebida, efetuando-se citações...” (denúncia, p. 3).

Em setembro de 2016, quando a suposta prática criminosa teria sido praticada, os Consulentes ocupavam o cargo de *diretor-presidente e diretor de finanças, recursos corporativos e de relação com investidores* da XXXXX S.A., companhia aberta de capital autorizado³. Segundo o Estatuto Social Consolidado que regia os poderes e atribuições dos membros da administração da companhia na época⁴, a administração competia ao Conselho de Administração e à Diretoria (art. 13), sendo os atos de gestão

¹ O correto seria *não incidência* como se colhe da discussão travada nos dois precedentes do Supremo Tribunal Federal (adiante, STF) que tratam da controvérsia: RE 912.888, Plenário, j. 13/10/2016 e RE 572.020, Plenário, j. 06/02/2014. A isenção pressupõe, como antecedente lógico, a incidência, depois afastada por lei. Nesses casos, o que se discute é a própria incidência.

² Na verdade, uma só, pois o tributo era de apuração mensal naquele Estado, naquela época.

³ Ata da 297ª Reunião do Conselho de Administração XXXXX.

⁴ Ata da 47ª Assembleia Geral Extraordinária.



prerrogativa exclusiva deste último órgão societário, como de resto, determina a Lei de Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76, adiante, LSA) em seus arts. 138 e ss.

Ao *diretor-presidente* cabia, no que nos interessa, “Estabelecer diretrizes, coordenar e supervisionar as atividades da Companhia relacionadas com: finanças e controle: recursos corporativos: a área jurídica em geral” (art. 23, A, 3). Ao *diretor de finanças, recursos corporativos e de relação com investidores*, “Estabelecer diretrizes e supervisionar as atividades da Companhia na área econômico-financeira e de gestão dos títulos mobiliários de emissão da Companhia, contábil e controle de gestão, bem como supervisionar a administração de fundos de previdência complementar” (art. 23, B, 1).

III. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: SOBRE TIPO OBJETIVO DO CRIME DESCRITO NO ART. 1º, II, DA LEI 8.137/90

O Ministério Público de Santa Catarina acusou os Consultentes de terem praticado o crime descrito no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/90, que tem a seguinte redação:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;”.

Ao redigir este dispositivo, por economia, o legislador preferiu, ao invés de descrever a conduta e o resultado nesta ordem – que é a ordem cronológica em que se manifesta o acontecimento histórico no mundo real –, invertê-la, descrevendo o resultado no *caput* e as condutas (ações e omissões) típicas nos incisos⁵. Essas condutas, listadas de

⁵ Cf. ESTELLITA, A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 209; e, no mesmo sentido, BITENCOURT, MONTEIRO, Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva,



forma *taxativa*, devem ser a *causa* do resultado “supressão ou redução” (do pagamento⁶) do tributo, no sentido determinado pelo art. 13, *caput*, do CP⁷. Trata-se, assim, de crime de *forma vinculada*, cuja característica é a seleção, pelo legislador, de apenas certas modalidades de ataque ao bem jurídico que entendeu merecedoras de pena por sua especial gravidade⁸. Portanto, não é qualquer conduta artilosa que se ajustará ao tipo penal, mas apenas aquelas definidas nos incisos⁹. Trata-se, ainda, de crime de *resultado*, no sentido de que é possível separar temporal e espacialmente a conduta de seu efeito, qual seja, o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo na data legalmente estabelecida; e de *lesão*, já que pressuposto o não pagamento ou pagamento de quantia inferior à devida¹⁰. Ademais, as condutas descritas nos incisos devem recair sobre um determinado *objeto (objeto da ação*¹¹), tipicamente definido e que pode ser

2013, p. 119; EISELE, Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143 e 145; STOCO, STOCO, Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 91; GALVÃO, Direito penal tributário: imputação objetiva no crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 202. Trata-se, assim, de tipo misto, no qual “por motivos de economia legislativa e por ser igual o quadro do comportamento antijurídico dominante numa mesma disposição, preceito ou artigo, é feita referência a vários comportamentos típicos para todos os quais se fixa a mesma sanção” (GOMES, Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal. Universidade de São Paulo, 2014, p. 154).

⁶ Como disse em outra oportunidade, “deve-se ponderar, já de saída, que não se pode entender o termo tributo, empregado no *caput* do dispositivo, em seu sentido técnico, ou seja, o do art. 3º do Código Tributário Nacional ou no sentido de obrigação tributária principal de pagar tributo. Isto porque, em sua acepção técnica, somente poderia dar-se a ‘supressão’ ou ‘redução’ de tributo por meio de lei; já relativamente à obrigação tributária principal de pagar tributo, como vimos, nasce ela com a ocorrência do fato gerador, não podendo ser ‘suprimida’ ou ‘reduzida’ mediante as condutas descritas nos diversos incisos do dispositivo, uma vez que sua existência, a partir de sua gênese, não pode ser alterada por ato do sujeito passivo, contribuinte ou responsável” (ESTELLITA, A tutela penal ..., p. 207), por isso, o termo “tributo” só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de ‘quantia exigida a título de tributo’” (*idem*, p. 208), tal qual a correta expressão empregada no art. 2º, I, da mesma Lei.

⁷ “Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido”.

⁸ Cf. BITENCOURT, MONTEIRO, Crimes contra a..., p. 128; EISELE, Crimes contra a..., p. 143; ESTELLITA, A tutela penal..., p. 189 e ss. e GOMES, Bases para uma..., p. 74-77.

⁹ Cf. AIRES DE SOUSA. Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 86.

¹⁰ A qualificação como crime de lesão ou de perigo é disputada na doutrina sob o argumento de que nenhum contribuinte teria condições de, sozinho, causar lesão significativa ao erário público. A discussão não é relevante para a indagação feita neste parecer.

¹¹ Que é o objeto corpóreo sobre o qual recai a ação e que não deve ser confundido com o bem jurídico protegido. Assim, por exemplo, “na falsidade documental (§ 267) o bem jurídico protegido é a pureza do tráfego probatório, mas o objeto da ação é o documento falsificado no caso concreto” (ROXIN, GRECO, Strafrecht: Allgemeiner Teil, Band I. München: C.H. Beck, 2020, § 2, número marginal [adiante, nm.] 66, tradução livre). No mesmo sentido, precisamente quanto a este inciso II, cf. BITENCOURT, MONTEIRO, Crimes contra a..., p. 130.



genericamente descrito como um documento fiscal atrelado ao cumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias (deveres instrumentais). É sobre esse objeto que devem recair as condutas de *omitir informação, inserir elementos inexatos, omitir operação, falsificar ou alterar, elaborar, emitir etc.*¹².

Dito isto, podemos assim organizar os pressupostos legais para a configuração do crime do art. 1º, inc. II: a) no âmbito do tipo objetivo¹³, (a.1) conduta: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza; (a.2) objeto da ação: documento ou livro exigido pela lei fiscal; (a.3) resultado: redução ou não pagamento do tributo devido na data legalmente estabelecida; (a.4) nexos de causalidade; (a.5) imputação objetiva do resultado; b) no âmbito do tipo subjetivo: (b.1) conhecimento de todos os elementos do tipo objetivo e (b.2) vontade de praticá-los; c) antijuridicidade; d) culpabilidade.

A instauração válida de uma ação penal pela prática desse crime deve ser inaugurada com uma denúncia apta, devidamente acompanhada de elementos que indiquem fundada suspeita acerca da veracidade do acontecimento histórico nela narrado. Ela deve, assim, narrar um *acontecimento histórico* que se ajuste, *prima facie*, a esses pressupostos (arts. 41 e 395, I, CPP), descrito de forma detalhada, tão detalhada que possa ser distinguido de outros acontecimentos semelhantes¹⁴. Esta exigência

¹² Verdade seja dita: há sobreposição entre alguns dos incisos do art. 1º (também a registra EISELE, Crimes contra a..., p. 143, 145). Muitas omissões de informações (inc. I) podem ser relativamente a operações (inc. II); declarações falsas (inc. I) são inexatas por definição (inc. II); e tanto as omissões (inc. I), como as inexatidões fraudulentas (inc. II) só podem referir-se a documentos exigidos pela lei tributária (inc. II), dentre eles, as declarações (inc. I). Bem mais feliz foi o legislador alemão, por exemplo, que conseguiu sintetizar as condutas nas duas principais modalidades de prática da fraude tributária: o fornecimento de dados incompletos ou inexatos sobre fatos tributariamente relevantes a autoridades fiscais; a omissão, contrária ao dever, de dar conhecimento às autoridades fiscais de fatos tributariamente relevantes.

¹³ Deixo de lado a discussão quanto à exigência de uma qualidade especial do autor pelas razões explicitadas no item IV, 2, "a", adiante.

¹⁴ VOLK, ENGLÄNDER, Grundkurs StPO, 8 ed., München: C.H. Beck, 2013, § 13, nm. 2; cf., ainda, WENSKE, StPO § 200 Inhalt der Anklageschrift. In: Münchener Kommentar zur StPO, 1. ed., Beck Online, 2016, nr.16. Entre nós, cf., além dos trabalhos de BADARÓ, referidos ao longo do texto, também SAAD, Duas formas de ciência da acusação, premissa para um pleno exercício do direito de defesa: acusação formal, certa e definida e acesso aos autos do inquérito policial. In: Direito penal econômico: crimes econômicos e processo penal. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 256 ss.; LIMA, Manual de Processo Penal. 3 ed., Salvador: JusPodium, 2015, p. 377 e LOPES JR, Direito processual penal. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2016.



decorre das funções atribuídas à denúncia: *delimitação do objeto do processo e informação ao acusado*¹⁵.

A função de *delimitação* garante ao acusado que o juiz não estenderá arbitrariamente o âmbito de produção probatória para além dos seus limites¹⁶, assegura que não será condenado por um acontecimento do qual não se defendeu e impede duplo processamento ou dupla punição pelo mesmo fato. Já a função de *informação* é serva da garantia de ampla defesa, do contraditório e dos correlatos direitos à prova e à contraprova. Ela assegura que o acusado saiba exatamente do que deve se defender¹⁷: do acontecimento histórico narrado (pessoas envolvidas e suas respectivas condutas, lugar/es, tempo preciso ou lapso temporal delimitado etc.). Esse direito de ser informado de precisamente sobre os fatos que lhe são imputados é um direito fundamental¹⁸ ¹⁹ acolhido expressamente em nossa Constituição Federal (art. 5º, LV), sendo as regras dos artigos 41, 383 e 384 do CPP expressões concretas desse direito.

Além disso, uma denúncia apta, que tenha vocação para legitimar a instauração de uma ação penal contra um ou mais acusados, tem de ser confirmada por

¹⁵ No mesmo sentido, embora com outras palavras, o STJ, RHC 39.627, DJe 30/04/2014, especialmente p. 16 de 4.

¹⁶ E, com isso, “evita anomalias bem conhecidas dos processos inquisitórios”, ROXIN. SCHÜNEMANN, *Strafverfahrensrecht*. 28. ed. München: C. H. Beck, 2014, § 40, nm. 12.

¹⁷ Nesse sentido, OLIVEIRA, Curso de processo penal. 15 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 168.

¹⁸ O Pacto de San José da Costa Rica, recepcionado pelo ordenamento brasileiro pelo Decreto nº 678/92, dispõe em seu art. 8, n. 2, b que: “Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: ... b) comunicação prévia e pormenorizada ao acusado da acusação formulada...”. A Corte Interamericana de Direitos Humanos reiteradamente afirma que referida comunicação “deve ser expressa, clara, integral e suficientemente detalhada para permitir que o acusado exerça plenamente seu direito de defesa e mostre ao juiz sua versão dos fatos (...) a observância do artigo 8.2.b é essencial para o exercício efetivo do direito de defesa...” (Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 17 de noviembre de 2009). No mesmo sentido, Caso J. Vs. Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de noviembre de 2013; Caso Fermín Ramírez vs. Guatemala. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 de junio de 2005 e Caso Acosta Calderón vs. Ecuador. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de junio de 2005. Em solo europeu, cf. ainda TRECHSEL, *Human Rights in Criminal Proceedings*. London: Oxford University Press, 2005, p. 201-205, onde aponta e discute a exigência de ciência dos fatos em detalhes, inclusive colacionando precedentes da Corte Europeia de Direitos Humanos.

¹⁹ Merece destaque o Caso Maldonado Ordoñez vs. Guatemala, no qual a Corte Interamericana de Direitos Humanos se debruçou especificamente sobre o conteúdo que deve ter a acusação, entendendo que ele “contempla o dever de realizar uma descrição material da conduta imputada que contenha os dados fáticos recolhidos na acusação, que constituem a referência indispensável para o exercício da defesa do imputado e a consequente consideração do julgador na sentença...” (p. 21 do acórdão - tradução livre).



um *lastro probatório mínimo* que indique sua verossimilhança, ou seja, que tenha *justa causa* (art. 395, III, CPP), matéria que será discutida adiante, pois objeto específico do questionamento feito pelos patronos.

Antes disso, porém, não posso deixar de registrar que a denúncia narra um *acontecimento histórico que não se ajusta, nem mesmo prima facie, aos pressupostos do tipo objetivo do art. 1º, II, Lei n. 8.137/90*, o que é corroborado pelos documentos que a acompanham.

Isso porque, como dito, não é qualquer conduta que tenha como resultado o não pagamento ou pagamento a menor de tributo, na qualidade de contribuinte, que se ajusta ao crime do artigo 1º da Lei n. 8.137/90. Do universo de condutas que podem causar um tal resultado (não pagamento ou pagamento a menor), selecionou o legislador quais seriam as mais graves, tão graves a ponto de merecerem tutela penal, ou seja, de serem passíveis de restrição no âmbito do direito fundamental à liberdade de locomoção (pena detentiva) e ao patrimônio (pena de multa)²⁰. Estruturou a tutela da arrecadação tributária (ou do patrimônio público, como prefere parte da doutrina), exigindo uma *conduta fraudulenta ou enganosa* seguida de um *resultado* (de não pagamento ou de pagamento a menor do tributo ou de obtenção de vantagens tributárias).

Essa conformação do injusto dos crimes tributários leva em conta o fato de que, se é verdade que a administração tributária goza de supremacia na sua relação com o contribuinte, ela também padece de uma significativa *fragilidade*: diferentemente de um credor privado, que conhece desde o início o ato que gera seu crédito, o devedor e os elementos da dívida, a administração tributária depende das informações que lhe são fornecidas pelos contribuintes (e responsáveis), que são os próprios afetados pelas normas de imposição. Ademais, na esfera privada, a quantidade de devedores é bem

²⁰ Com isso atendeu não só à necessidade de que as normas incriminadoras protejam um bem jurídico, como à de que o uso da pena seja subsidiário, exigências que podem ser extraídas do princípio da proporcionalidade, de assento constitucional. Cf. ESTELLITA, A tutela penal..., *passim*; ROXIN, GRECO, Strafrecht..., § 2, nms. 92, 92a, 98, 99.



menor quando comparada à atividade *massiva* que incumbe à administração tributária²¹. É por isso que as normas tributárias impõem aos contribuintes (e responsáveis), como antecedentes lógicos do dever de pagar tributos, o dever de declarar a ocorrência do fato imponível e fornecer os elementos necessários para o seu acertamento quantitativo. É o descumprimento desses deveres que pode permitir “ao sujeito ocultar sua real capacidade contributiva, gozar indevidamente de benefícios fiscais, esquivar-se dos desestímulos fiscais” etc.²². Daí que se diga que os deveres de informação e declaração constituem a “viga mestra” da arrecadação de tributos e sua violação (seguida do não pagamento ou pagamento a menor) a essência do crime de fraude tributária²³. Em outras palavras, o injusto do crime fiscal reside em “entorpecer ou impossibilitar, através da infração de deveres de colaboração, a determinação da dívida”²⁴, razão que levou GAEDE à feliz denominação das fraudes fiscais como “fraudes comunicativamente orientadas”²⁵.

É preciso, assim, que o contribuinte tenha deixado a administração tributária em uma situação de desconhecimento acerca de fatos relevantes para determinar a existência de uma obrigação tributária ou seus elementos²⁶, seja porque não lhe forneceu informações que deveria fornecer, seja porque inseriu afirmação inverídica sobre *fatos* (circunstâncias, condições ou eventos concretos, presentes ou passados) tributariamente

²¹ GAEDE destaca a fragilidade das condições da Administração Tributária nessa missão: dela se exige uma atividade em massa de arrecadação de tributos, desempenhada de forma igualitária, mas dependente dos deveres de informação dos contribuintes: “Der Schutz ist unter den fragilen Bedingungen der steuerlichen Massenverwaltung, die auf Erklärungs-pflichten angewiesen und der belastungsgleichen staatlichen Vermögenserhebung verpflichtet ist, dringlich geboten” (GAEDE, § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER, RÜBENSTAHL, SALIGER, TSAMBIKAKIS, Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht. Otto Schmidt, 2017, nm. 42).

²² ESTELLITA, A tutela penal..., p. 196.

²³ PÉREZ ROYO, Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ, BACIGALUPO, GÓMEZ-JARA DÍEZ (Orgs.). Política fiscal y delitos contra la hacienda pública: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 219-238, p. 223.

²⁴ COCA VILA, Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ, ROBLES PLANAS (Orgs.). Lecciones de derecho penal económico y de la empresa - parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020, p. 571-638, p. 578). No mesmo sentido: FERRÉ OLIVÉ, Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, quem ressalta que a administração, credora, desconhece a existência e o valor daquilo que lhe é devido (p. 405) e, por isso, o art. 305 se relaciona diretamente “com a infração do dever de declaração e informação que pesa sobre o defraudador tributário” (p. 305).

²⁵ GAEDE, § 370..., nm. 76.

²⁶ PÉREZ ROYO, Delito fiscal y..., p. 224.



relevantes nos documentos fiscais que lhe eram exigidos²⁷.

Como afirma a própria denúncia e demonstra o lastro probatório que a acompanha, a XXXXX S.A., contribuinte do ICMS, não só *emitia* os documentos fiscais, como neles *informava* todos os serviços prestados e seus respectivos *preços*. Tanto é assim que os documentos que acompanham a Notícia de Fato, ou seja, os *prints* de tela do sistema de prestação de informações tributárias pelo contribuinte no âmbito do Convênio 115 (Evento 1, INF 28 e ss.), comprovam que a contribuinte não só descreveu cada tipo de serviço, como seu valor preciso. Disso decorre que nem inseriu elementos inexatos, nem omitiu operação de qualquer natureza nos documentos fiscais. As informações prestadas correspondem à realidade, o que basta para afirmar sua *exatidão*. Além disso, não se pode falar em engano de terceiro no âmbito de juízos de valor (juízos de qualificação jurídica), mas apenas de fatos²⁸, e mesmo esse juízo de qualificação jurídico-tributário dos dados completos informados estava *explícito, revelado, escancarado* ao Fisco nos documentos fiscais por ele mesmo exigidos e entregues pela contribuinte. Note-se que Fisco e contribuinte não discordam dos *fatos* cabalmente declarados (serviços prestados e seus valores), mas apenas e tão somente de sua qualificação jurídico-tributária: sujeitos ou não à incidência do ICMS. Ocorre que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (ou autolançamento) a tarefa de dar a primeira qualificação jurídica aos fatos eleitos pela regra de incidência como seu elemento material é delegada pelo Estado ao contribuinte. O lançamento sempre se reporta a “informações sobre matéria de fato” (art. 147 do Código Tributário Nacional, adiante CTN) e quando, além da prestação dessas informações, tem o contribuinte de antecipar o pagamento do tributo, ou seja, subsumir a matéria de fato às normas

²⁷ GAEDE, § 370..., nm. 91.

²⁸ GAEDE, comentando a elementar típica do crime de fraude tributária (§ 370 da Lei Tributária alemã, *Abgabeordnung*) “fatos relevantes” (*erheblichen Tatsachen*), expressa com clareza essa ideia: “O agente somente pode enganar [as autoridades tributárias] sobre fatos e, portanto, não sobre juízos de valor. Os juízos de valor puros são afirmações que não têm um núcleo fático verificável como base empírica e que, portanto, só expressam uma avaliação subjetiva” (§ 370..., nm. 94, tradução livre).



tributárias de incidência e chegar ao *quantum* devido como adiantamento²⁹, o lançamento ficará sujeito à homologação da autoridade administrativa (art. 150 do CTN), como é justamente o caso do ICMS.

No que interessa ao caso, do ponto de vista do Direito Penal, os fatos informados às autoridades tributárias o foram na medida exigida por seus formulários (documentos fiscais) e eram, portanto, *exatos*. Qualquer disputa sobre sua *qualificação jurídica* não se sujeita a um juízo de exatidão ou inexatidão, mas a juízos de valor, juízos esses atribuídos por lei ao contribuinte no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação (ou autolançamento). Não há, assim, que se falar em “fraudar a fiscalização tributária” por meio da inserção de “elementos inexatos” (art. 1º, II, Lei 8.137/90), razão pela qual, a rigor, o fato narrado na denúncia e os documentos que a instruem apontam para a prática de conduta *atípica já sob o ponto de vista do tipo objetivo invocado na denúncia*.

Feita essa advertência, que entendi necessária, pois afeta a própria essência da acusação deduzida contra os Consulentes, passo a cotejar a denúncia com o conjunto de elementos que a acompanham para avaliar se há justa causa para o exercício da ação penal contra eles.

IV. FALTA DE JUSTA CAUSA

1. Justa causa como pressuposto para o exercício da ação penal (art. 395, III, CPP)

A suspeita da prática de um crime é “um conceito central” do direito processual penal³⁰, pois tem o efeito de legitimar a investigação e a persecução penal

²⁹ Em casos como este, como adverte GAEDE, o contribuinte é obrigado, ele mesmo, a subsumir os fatos às normas tributárias, com o que a regulação jurídica se afasta daquela que seria divisão ideal de tarefas entre contribuinte e Fisco: o contribuinte fornece os fatos e as autoridades fiscais os valoram juridicamente (GAEDE, § 370..., nm. 98).

³⁰ VOLK, ENGLÄNDER, Grundkurs ..., § 8, nm. 3.



também contra cidadãos inculpados (possíveis e presumíveis inocentes)³¹.

É ela que dispara o dever das autoridades públicas de instaurarem inquéritos policiais (arts. 5º e ss., CPP), que autoriza o uso de medidas investigativas particularmente restritivas de direitos fundamentais (art. 2º, II, Lei 9.296/96; art. 240, § 2º, CPP), que legitima o exercício da ação penal (art. 395, III, CPP), que compõe a base para a imposição de medidas cautelares restritivas da liberdade (art. 312, CPP), a remessa do feito para o Tribunal do Júri (art. 413, CPP) etc.

Como essas medidas interventivas (inquérito, interceptação telefônica, busca pessoal, ação penal, cautelares etc.) têm diversos graus de gravidade e intensidade, também a suspeita que lhes dá fundamento é graduável³². É por essa razão, por exemplo, que o legislador autoriza a instauração de inquérito policial mesmo quando desconhecida a identidade do suspeito de prática de crime (art. 5º, §1º, b, CPP), todavia exige não só a identificação do acusado, como *indícios razoáveis* da autoria ou participação em infração penal para a interceptação telefônica (art. 2º, II, Lei 9.296/96), *fundada suspeita* para a busca pessoal (art. 240, § 2º, CPP), *indícios suficientes* da autoria e da participação para a prisão preventiva (art. 312), para a pronúncia (art. 413), e, também, para o recebimento da denúncia (justa causa para o exercício da ação penal, art. 395, III, art. 648, I, CPP).

Muito embora o legislador brasileiro não tenha definido o significado da

³¹ GRECO, Strafprozesstheorie und materielle Rechtskraft: Grundlagen und Dogmatik des Tatbegriffs, des Strafklageverbrauchs und der Wiederaufnahme im Strafverfahrensrecht. Berlin: Duncker & Humblot, 2015, p. 283.

³² Cf. ZANOIDE DE MORAES, Presunção de inocência no processo penal brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 415 e ss., quem fala em uma *gradação* que vai desde a suspeição até a condenação e que a cada estágio exige mais material probatório incriminador a ser fornecido pelo órgão de acusação (p. 515). Na Alemanha, essa gradação recebe acolhimento expresso nas normas do Código de Processo Penal, que fala em três diferentes graus de suspeita: a) uma suspeita inicial (*Anfangsverdacht*), que existe quando “há suficientes pontos de apoio fáticos de um fato criminoso”, sendo suficiente uma baixa probabilidade, sendo o standard que se exige para a abertura de uma investigação penal; b) uma suficiente suspeita do fato (*hinreichender Tatverdacht*): quando se constata, numa avaliação preliminar, que a condenação do arguido é provável, mais provável do que a absolvição, sendo o standard que se exige para o deflagrar da ação penal contra o acusado (§ 203), o equivalente ao nosso recebimento da denúncia; e, c) uma suspeita do fato premente (*dringender Tatverdacht*): quando a probabilidade de o arguido ter cometido um crime é grande, maior do que uma suficiente suspeita do fato, standard que é necessário, por exemplo, para a emissão de um mandado de prisão (VOLK, ENGLÄNDER, Grundkurs ..., § 8, nm. 3). Cf. também ZOPFS, Der Grundsatz “in dubio pro reo”. Baden-Baden: Nomos, 1999, p. 94-95.



expressão “justa causa” (para o exercício da ação penal), doutrina³³ e jurisprudência incumbiram-se dessa tarefa. Entendem que, no momento processual de recebimento da denúncia, a justa causa demanda um grau de suspeita fundada³⁴ em prova “da ocorrência de um fato delituoso (...) e prova ou indícios de autoria, apurados em inquérito policial ou nas peças de informação que acompanham a acusação”³⁵. É a fidelidade da narrativa da denúncia à prova que lhe agrega o atributo da verossimilhança³⁶ e, com ela, “legitimidade à imputação”³⁷. Exige-se, então, “a existência de indícios (tanto entendidos como prova semiplena como entendidos, na forma do art. 239 do CPP, como prova indireta) suficientes de autoria e materialidade dos crimes imputados ao denunciado”³⁸.

No âmbito do STJ, consagrou-se a expressão “lastro probatório mínimo” como conteúdo da exigência de justa causa para o exercício da ação penal, que impõe ao juiz o dever de “verificar, hipoteticamente, se existem elementos indiciários que denotem a plausibilidade da acusação. A averiguação é sumária, sem incursão probatória, pois não se cuida de analisar se os fatos ocorreram e se o denunciado foi, verdadeiramente, o autor do crime sob apuração, matéria reservada ao juízo de mérito, oportuno após a atividade probatória das partes, sob o contraditório judicial”³⁹.

A finalidade dessa exigência é impedir o recebimento de denúncias “desconectadas dos elementos concretos de investigação que tenham sido colhidos na fase pré-processual”⁴⁰, evitando ações temerárias e irresponsáveis do Estado que submetam desnecessariamente os jurisdicionados às “cerimônias degradantes” do

³³ A obra clássica é a de MOURA, *Justa causa para a ação penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

³⁴ STF, Inq. 2.033, DJ 17.12.2004, voto do Min. CEZAR PELUSO, fl. 106.

³⁵ MOURA, *Justa causa ...*, p. 222. A jurisprudência faz as mesmas exigências, como se colhe, ilustrativamente, dos seguintes precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.831.134, DJe 10/12/2019, AgRg no HC 541.791, DJe 25/08/2020, RHC 115.664, DJe 18/08/2020; e do STF: Inq. 2.033, DJ 17.12.2004, Inq. 3.719, DJe 30/10/2014, Inq. 3.994, DJe 06/04/2018 e Inq. 3.998, DJe 09/03/2018.

³⁶ STF, Inq. 2.033, DJ 17.12.2004, voto do Min. CEZAR PELUSO, fl. 106.

³⁷ MOURA. *Justa causa ...*, p. 221.

³⁸ STJ, APn 976, Corte Especial, DJe 01/03/2021.

³⁹ STJ, RHC 115.664, Sexta Turma, DJe 26/08/2020.

⁴⁰ BADARÓ, *Processo penal*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 175.



processo⁴¹. Por isso é que o “regular exercício da ação penal - que já traz consigo uma agressão ao *status dignitatis* do Acusado - exige um lastro probatório mínimo para subsidiar a acusação. Não basta mera afirmação de ter havido uma conduta criminosa. A denúncia deve, ainda, apontar elementos, mínimos que sejam, capazes de respaldar o início da persecução criminal, sob pena de subversão do dever estatal em inaceitável arbítrio. Faltando o requisito indiciário do fato alegadamente criminoso, falta justa causa para a ação penal”⁴².

2. Falta de investigação acerca da autoria e suas consequências

a) Contrariedade entre os elementos informativos e a narrativa da denúncia

No presente caso, a denúncia atribui aos Consulentes as condutas comissivas (“assim agindo”, p. 3/4, denúncia) de “promoverem redução de tributos” ao “deixarem de submeter prestações de serviços de comunicação ... à incidência de imposto” (mas por meio de conduta comissiva, *vide* adiante), não terem “sujeitado à tributação parte do preço do serviço”⁴³, “tendo para tanto feito com que constassem nos documentos fiscais emitidos a indicação de ‘isenção de tributos’” (p. 1/4, denúncia).

Essa narrativa, porém, para usar a linguagem do STJ, não encontra lastro probatório mínimo nos elementos que a instruem pela singela, mas decisiva razão de que o *Parquet* não investigou a autoria dos supostos fatos criminosos, fiando-se quase que exclusivamente na notícia de crime enviada pelas autoridades tributárias. Ocorre que, no âmbito tributário, sabem todos, o sujeito passivo da obrigação tributária tanto pode ser uma pessoa física, como uma pessoa *jurídica*. Dirigindo-se a pretensão tributária contra esta última, seja na qualidade de contribuinte, seja na de responsável, não há que indagar acerca da responsabilidade de seus representantes ou agentes (pessoas físicas) acerca

⁴¹ STF, Inq. 2.033, DJ 17.12.2004, voto do Min. CEZAR PELUSO, fl. 104 e ss. Segundo GRECO, a expressão foi cunhada por GARFINKEL, em 1956 (cf. GRECO, *Strafprozess...*, p. 123, nota 384).

⁴² STJ, RHC 104.066, Sexta Turma, DJe 19/08/2019.

⁴³ Apesar de a linguagem sugerir omissão, a conduta relevante neste caso é a comissiva: a *entrega* dos documentos fiscais sem o registro da sujeição das prestações de serviços à incidência do ICMS.



do descumprimento da obrigação principal de pagar tributos⁴⁴. Por isso, no caso de contribuinte pessoa jurídica, as autoridades tributárias, no desempenho de suas atividades de fiscalização, não se preocupam em identificar quem, dentro da estrutura da empresa, é pessoalmente responsável pelas condutas que levaram ao não pagamento do tributo. Isso é irrelevante sob o ponto de vista da cobrança do tributo, pois contribuinte é a pessoa jurídica. É o que se vê no Relatório de Auditoria Fiscal que motivou a instauração do inquérito policial neste caso e no qual as autoridades se referem, a todo tempo, ao “contribuinte”, à “empresa” (Evento 1, INF 18, 19, 21, 22, 23). Sua linguagem e seu âmbito de indagação adequam-se aos pressupostos legais da responsabilidade do direito tributário.

Mas a responsabilidade penal, que tem por base a prática das ações ou omissões penalmente típicas é um atributo de pessoas naturais⁴⁵, que podem praticar diretamente as condutas previstas nos tipos penais ou lhes prestar uma contribuição, esta última punível em virtude de uma norma de extensão da punibilidade (arts. 13 e 29, CP).

Essa diferença entre os infratores de normas tributárias e os de normas penais faz com que a apuração tributária seja insuficiente para o oferecimento de uma denúncia. Se pode, a depender do caso, consubstanciar “lastro mínimo probatório” acerca da existência de um fato *prima facie* criminoso (i. e., indício da materialidade do delito), nada diz sobre *quem* o teria praticado (autoria) ou com ele contribuído (participação). E como o resultado apenas se atribui a quem lhe deu causa (art. 13, *caput*, CP), será imprescindível a adoção de medidas de investigação para descobrir quem, dentro da empresa-contribuinte, praticou a conduta típica, no caso, de “inserção de elementos inexatos” na escrituração fiscal (art. 1º, II, Lei 8.137/90), ou concorreu para que outrem o fizesse (art.

⁴⁴ Haveria dever de indagação dirigida à pessoa de seus representantes, empregados, diretores etc. nas hipóteses do art. 137 do Código Tributário Nacional, ou seja, quando a infração esteja definida como crime ou quando exigir dolo específico. A autoridade tributária não o fez neste caso, porém.

⁴⁵ E isso vale também no âmbito da responsabilidade penal de pessoas jurídicas (mal posta) na Lei de Crimes contra o Meio Ambiente (Lei 9.605/98), pois as condutas continuam a ser praticadas, logicamente, por pessoas naturais, e somadas a certas circunstâncias, permitem a “responsabilização” da pessoa jurídica, conforme expressa disposição de seu art. 3º, cf. ESTELLITA, Levando a sério os pressupostos da responsabilidade de pessoas jurídicas no Brasil. Revista de Estudos Criminais, v. 75, p. 59-79, 2019, com ulteriores referências.



29, CP).

Deixarei de lado, propositadamente, a discussão acerca da qualidade de especial dos autores nos crimes tributários e da necessidade de uma norma de transferência dessa qualidade da pessoa jurídica-contribuinte para as pessoas físicas que atuem em seu âmbito⁴⁶, porque, em parte, resolvida pelo art. 11 da Lei 8.137/90⁴⁷: “Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”. Mas como se vê da letra do dispositivo – e nem poderia ser de outro modo (arts. 13 e 29, CP) – a transferência da qualidade especial não deixa de ter como pressuposto, obviamente, uma ação ou omissão no sentido do tipo penal. Em outras palavras: o artigo 11 é uma norma de transferência (para uma pessoa natural que atua ou omite no sentido típico) de uma qualidade especial exigida pelo crime tributário que é um atributo da pessoa jurídica (contribuinte ou responsável). Jamais prescinde de uma ação ou omissão humana.

É por isso que incumbia ao órgão de persecução penal, mesmo que satisfeito com o trabalho das autoridades tributárias acerca da *materialidade do fato*, instaurar inquérito para apurar quem, no âmbito da pessoa jurídica-contribuinte, *agiu* ou *omitiu* no sentido típico do art. 1º, II, da Lei 8.137/90⁴⁸. E se, de fato, instaurou o inquérito, não se

⁴⁶ Alemanha e Espanha, por exemplo, têm previsões específicas para essa transferência como se pode ver, ilustrativamente, em SCHÜNEMANN, §14 StGB. In: Leipziger Kommentar StGB Online. 13a ed., De Gruyter, 2020, e ROBLES PLANAS. Tema 5: Imputación del delito económico a personas físicas (I). Tipo objetivo. In: SILVA SÁNCHEZ, ROBLES PLANAS (dir.) Lecciones de derecho penal económico y de empresa. Barcelona: Atelier, 2020, p. 154 a 156. Sobre a ausência de uma tal previsão entre nós e suas consequências, cf. GRECO, ASSIS, O que significa a teoria do domínio do fato para a criminalidade de empresa. In: GRECO, LEITE, ASSIS et al. Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, 118-120, e ORTIZ, A atuação em lugar de outro no Direito Penal Empresarial: a responsabilidade dos representantes e gestores de fato por delitos especiais próprios. Revista fórum de ciências criminais, v. 7, p. 13-40, 2017.

⁴⁷ Nesse sentido, cf. ASSIS, A responsabilidade penal dos sócios e administradores no âmbito dos delitos tributários. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal. Brasília: Almedina, 2019, p. 581-602.

⁴⁸ “Daí a importância do inquérito policial, instrumento geralmente usado pelo Estado para a colheita desses elementos de informação, viabilizando o oferecimento da peça acusatória quando houver justa causa para o processo (*fumus comissi delicti*), mas também contribuindo para que pessoas inocentes não sejam injustamente submetidas às cerimônias degradantes do processo criminal” (LIMA, Manual de processo..., p. 176)



desincumbiu do ônus elementar de apurar quem teria “inserido os elementos inexatos”⁴⁹ ou contribuído para isso, pois limitou-se (a) a dirigir ofício à empresa-contribuinte, na pessoa de um dos Consulentes (quem, na época do ofício, nem sequer ocupava o cargo de diretor-presidente) para que informasse sobre o pagamento ou parcelamento do débito e juntasse documentos; (b) determinar a juntada ao caderno investigatório de uma série de documentos societários (que *contradizem* a narrativa da denúncia como veremos), sem, contudo, apurar quem, provavelmente (indícios suficientes, nas palavras da doutrina e da jurisprudência), teria praticado as condutas típicas ou com elas contribuído.

Como visto (acima II), aos Consulentes, um *diretor-presidente* o outro *diretor de finanças, recursos corporativos e de relação com investidores*, cumpria, respectivamente, supervisionar “as atividades da Companhia relacionadas com: finanças e controle” (art. 23, A, 3), e “supervisionar as atividades da Companhia na área econômico-financeira e (...) contábil e controle de gestão” (art. 23, B, 1). *Nenhum* deles tinha, portanto, dentro de suas atribuições legais, a tarefa de proceder à escrituração tributária da sociedade anônima.

Disso decorre que as condutas a eles atribuídas na denúncia de “promoverem redução de tributos” ao “deixarem de submeter prestações de serviços de comunicação ... à incidência de imposto”, não terem “sujeitado à tributação parte do preço do serviço”, “tendo para tanto feito com que constassem nos documentos fiscais emitidos a indicação de ‘isenção de tributos’” (p. 1/4, denúncia) estão totalmente *dissociadas* – na verdade, estão em *contradição* – com os únicos elementos informativos que a acompanham.

A Sexta Turma do STJ apreciou um caso em tudo assemelhado ao presente quando examinou o HC 91.814 (DJe 24/03/2008). Nele, acusava-se o diretor-presidente de uma empresa por crime tributário consistente no transporte de mercadoria de uma unidade a outra da empresa sem as necessárias exigências legais. À míngua de qualquer

⁴⁹ No meu entendimento, como explicitado brevemente acima (item III), não houve inserção de elementos inexatos.



investigação, o “paciente foi acusado da pretensa prática criminosa apenas por ser diretor-presidente da empresa, não se lhe atribuindo, mediante narrativa de fatos, que ele teria dado ordem para que a mercadoria saída da Empresa Itautinga, de uma das suas agências, em Manaus, saísse sem a devida autorização, além de descumprir a obrigação acessória consistente no registro prévio da declaração para o aludido controle de internação”. Ponderou-se que, mesmo que a empresa não cumprisse com as obrigações legais, “não se pode simplesmente dizer, sem lastro probatório que foi o seu presidente quem deu ordem para que assim se procedesse. Não lhe foi atribuído especificamente, qualquer fato criminoso; ninguém foi ouvido e lhe atribuiu tal ordem, logo, a simples circunstâncias de ser presidente da empresa não justifica a ação penal, pois seria inverter o ônus da prova no processo penal instaurado com o recebimento da denúncia, ou seja, lhe caberia demonstrar que não participou do ilícito penal em questão”. O tribunal trancou a ação penal.

Esse temor de que uma denúncia sem lastro pudesse inverter ilegalmente o ônus da prova acabou se confirmando no presente caso, no qual o e. TJSC exigiu, textualmente, que a defesa trouxesse “provas irrefutáveis da inocência dos pacientes” (p. 3/4 do voto), quando, em verdade, há presunção absoluta de inocência na pendência de condenação definitiva (art. 5º, LVII, CF), que transfere o ônus de oferecer lastro probatório mínimo ao órgão acusador, conforme a determinação vistosa do art. 395, III, do CPP.

Como se vê, o vício detectado no caso ora examinado ultrapassa o *standard* da falta de *lastro mínimo probatório*, exigido pelo STJ⁵⁰, para atingir a *contradição* com conjunto de documentos que acompanham a denúncia. Isso significa não só que não há legitimidade para o exercício da ação penal, como, nas bases em que elaborada, não tem, de saída, nenhuma chance de sucesso.

⁵⁰ Cf. precedentes do STJ já referidos.



b) Falta de lastro probatório mínimo

Um bom inquisidor logo argumentaria que nada impede que, apesar de não serem suas atribuições, pudessem *de fato*, na práxis concreta da empresa, serem os Consulentes que preenchessem os documentos fiscais e, pois, tivessem prestado informações inexatas (sobre isso, cf. acima item III) ao Fisco catarinense. O argumento teria total procedência, pois, como já disse, acompanhada por robusta doutrina, para a atribuição da responsabilidade penal, importa o que os agentes fazem de fato e não os nomes de seus cargos numa organização⁵¹.

Ocorre que os elementos que acompanham a denúncia não contêm qualquer referência ou elemento nesse sentido, simplesmente porque o órgão acusador não procedeu a nenhuma medida investigativa para apurar e reunir indícios suficientes da autoria (mesmo que entendida como participação). Aqui, novamente e na linguagem do STJ, não há qualquer “lastro mínimo probatório” que dê suporte à denúncia.

O mesmo bom inquisidor ainda argumentaria: para concorrer em um crime (art. 29, CP, ou art. 11, Lei 8.137/90) não é necessário que o agente pratique pessoalmente as condutas incriminadas, pode, na linguagem do art. 31 do CP, ajustar com o autor a prática da conduta, pode determiná-lo ou instigá-lo a tanto, ou mesmo prestar-lhe auxílio. E novamente a razão estaria com esse perspicaz inquisidor, até porque a denúncia usa linguagem sugestiva disso ao empregar o verbo “promover” e a expressão “fazer com que constassem”⁵². Neste caso, porém, quando voltássemos os olhos para a denúncia e seus elementos informativos teríamos, ao invés de um, dois problemas: inépcia e falta de

⁵¹ ESTELLITA, Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, *passim*.

⁵² A construção tem claríssimo significado de atuar sobre outrem: “por influência da construção fazer com alguém (= conseguir deste alguém) que passamos a empregar fazer com que ao lado de fazer que em orações objetivas diretas do tipo: ‘[...] fizeram (os cortesãos) com que se retirasse para Sintra [...]’ (Alexandre Herculano, Fragmentos literários). Isto é: fazer que significa ‘diligenciar e conseguir que uma coisa aconteça’ (BECHARA, Novo dicionário de dúvidas da língua portuguesa, pp. 170-171, Nova Fronteira. Edição do Kindle).



justa causa.

Quanto ao primeiro problema, sendo a participação acessória da autoria – e quem o diz é o próprio art. 31 do CP⁵³ –, seria necessário identificar quem, de fato, preencheu os documentos fiscais com as (supostas) informações inexatas e descrever como – com que conduta, quando e onde – os Consulentes teriam contribuído para isso (instigação ou auxílio). Isso é assim porque também a participação exige nexos de causalidade, como deixa claro o art. 13 do CP⁵⁴. A denúncia, porém, não narra acontecimento histórico que se ajuste, *prima facie*, a essas exigências legais, pois não diz como teriam os Consulentes “promovido” ou “feito com que constassem”, não se sabendo nem a conduta, nem a quem teria sido dirigida, nem seu conteúdo.

Essa narrativa seria determinante já para a aferição da tipicidade, *prima facie*, de uma contribuição, basta pensar que, se os Consulentes tivessem determinado aos empregados responsáveis pela escrituração que procedessem à escrituração em conformidade com as regras tributárias do Estado de Santa Catarina, isso não seria uma conduta (contribuição) punível, sendo o resultado exclusivamente imputável aos empregados autorresponsáveis. Como sabem todos, a atribuição de condutas criminosas praticadas por autorresponsáveis à esfera de responsabilidade de terceiros só é admissível a partir de uma contribuição pessoal coberta por uma norma de extensão (arts. 29 e 31 do CP). Com outras palavras, um amigo não é responsável pelo crime cometido por seu amigo, um gerente de empresa não é responsável pelo crime cometido por outro gerente, um funcionário público não é responsável pela corrupção praticada por seu colega de gabinete. Isso somente será possível a partir de uma contribuição pessoal dada na fase executória e a partir de um plano comum, se coautoria (art. 29, CP), ou periférica

⁵³ Que tem a seguinte redação: “Art. 31 - O ajuste, a determinação ou instigação e o auxílio, salvo disposição expressa em contrário, não são puníveis, se o crime não chega, pelo menos, a ser tentado”. Sobre esse dispositivo, cf. GRECO, TEIXEIRA, *Autoria como realização do tipo: uma introdução à ideia de domínio do fato como fundamento central da autoria no direito penal brasileiro*. In: *Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro*. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 76-77.

⁵⁴ Além do texto de GRECO e TEIXEIRA, acima referido, cf. também CAMARGO, *A teoria do concurso de pessoas*, São Paulo: Marcial Pons, 2018, *passim*.



no caso de instigação ou auxílio (art. 31, CP)⁵⁵. Como a denúncia não contém esses elementos, a proposta de uma responsabilidade por participação⁵⁶ esbarraria na sua própria inépcia.

Quanto ao segundo, pondere-se que, ainda que a denúncia narrasse um acontecimento histórico em todas suas circunstâncias que se ajustasse, *prima facie*, à instigação ou auxílio, essa narrativa não encontraria ressonância nos elementos informativos que a acompanham pelas razões acima deduzidas, com o que retornaríamos ao problema da falta de justa.

E quanto a esta última hipótese, cumpre dizer que se há indício de algo nos elementos que acompanham a peça acusatória, ele depõe em sentido contrário até mesmo à última possibilidade considerada, pois o Relatório de Auditoria Fiscal (Anexo "R") aponta que as "prestações relacionadas nesta infração fiscal são oriundas da incorporação pelo contribuinte, da empresa XXXX. *Com a incorporação, a XXXXX S.A passou a operar nos mesmos moldes que anteriormente operava o estabelecimento da XXXX*" (Evento 1, INF 17; Anexo "R", p. 7, grifei), indicando a grande probabilidade de que nenhuma ordem tenha sido dada para que se procedesse daquela maneira.

c) Acusação por ocupação de um cargo

Da contrariedade entre a narrativa da denúncia e os elementos informativos que a acompanham deduz-se que, na verdade, os Consulentes foram acusados em função dos cargos que ocupavam na empresa-contribuinte, uma forma de acusar infelizmente comum entre nós⁵⁷.

⁵⁵ A possibilidade de atribuição do crime praticado por autorresponsável à esfera do garante está contemplada adiante.

⁵⁶ Ou mesmo por autoria mediata.

⁵⁷ Fiz essa advertência anteriormente: "Têm razão as vozes críticas quando manifestam o temor de que uma imputação que tome por base o papel societário dentro de uma organização possa levar a uma renúncia aos pressupostos da



Uma tal forma de responsabilidade, todavia, não encontra suporte no direito positivo brasileiro. Os tipos penais sempre descrevem comportamentos, comissivos ou omissivos, e somente a eles se imputa o resultado: “O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido” (art. 13, caput, CP). “Ser” diretor de uma sociedade anônima não é fraudar, nem inserir elementos inexatos em livros fiscais ou, para usar exemplos mais simples, não é ofender a integridade física de alguém, ou subtrair coisa alheia móvel etc. A esse estado (ser diretor) não se pode imputar um resultado (o pagamento a menor de tributo), a não ser às custas do sacrifício do princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX, CF; art. 1º, CP), pois só se pode infligir pena àquele que pratica um crime previsto em lei. Como não há lei prevendo como conduta criminosa a mera ocupação de um cargo (seja no setor privado, seja no público), uma denúncia que faça tal proposta está a negar vigência tanto a uma norma constitucional quanto a uma federal.

Ademais, atingindo a sanção penal um direito inato, “que todo ser humano ‘possui por conta de sua humanidade’”⁵⁸, sua aplicação somente está justificada diante de uma conduta igualmente pessoal. Trata-se da exigência constitucional decorrente do princípio da culpabilidade (em sentido amplo⁵⁹), derivada, especialmente, do art. 5º, XLV,

responsabilidade penal. Uma ampla prática brasileira consubstanciada em dirigir denúncias diretamente à cúpula da sociedade empresária dá testemunho inequívoco de que o receio tem base concreta. Na maioria desses casos, a imputação se assenta na mera “posição” ocupada pelo sujeito, sem qualquer descrição da contribuição comissiva ou omissiva do agente. Em outros tantos casos, ademais, os executores diretos dos fatos puníveis, autorresponsáveis, nem mesmo são denunciados, sem que se ofereça fundamento ou justificativa para isso, ou seja, sem que se estabeleça a atipicidade (por erro, por exemplo) ou a justificação de sua conduta (por estado de necessidade, por exemplo), ou mesmo a incidência de fundamentos para o afastamento da culpabilidade (erro de proibição, por exemplo). A renúncia à apuração penal nestes casos evidencia o uso seletivo e arbitrário da resposta penal, que se contrapõe ao princípio da legalidade” (ESTELLITA, Responsabilidade..., p. 59). Denunciam fenômeno similar, na Espanha, FEIJOO SÁNCHEZ, Derecho Penal de la empresa e imputación objetiva, Madri: Reus, 2007 p. 165; e, na Alemanha, JAHN, Wirtschaftsstrafrechtliche Verantwortlichkeit qua Rechtsstellung? Das Beispiel der Unterlassungsbeihilfestrafbarkeit des sog. Admin-C, *passim*.

⁵⁸ GRECO, As razões do Direito Penal. Quatro estudos, São Paulo: Marcial Pons, 2019, p. 73.

⁵⁹ Sobre os sentidos do termo culpabilidade, cf., entre nós, com primor, STOCO, Culpabilidade e medida da pena: uma contribuição à teoria de aplicação da pena proporcional ao fato. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2019, p. 25-74.



XLVI e XLVII, da CF⁶⁰, e cuja formulação mais simples é a de que a pena só pode ser imposta a alguém que fez algo para merecê-la, esse algo é uma ação ou omissão definida como crime em lei anterior, não um estado, uma qualidade ou uma característica pessoal⁶¹.

Como disse em outra oportunidade, “acusações ‘por ocupação de uma posição’ na empresa” nada mais são do que “a ilegal negação da responsabilidade individual pela prática de uma conduta, aproximando-se do que SCHÜNEMANN (...) recentemente adjetivou de exemplo de resquício de um modelo de direito penal das sociedades primitivas e arcaicas”⁶², nas quais a responsabilidade penal era fundada na mera causalidade ou no pertencimento a uma casta⁶³.

Embora se admita, em alguns casos, as tais denúncias genéricas em crimes societários⁶⁴, verdade é que nossos tribunais superiores não têm admitido o processamento de acusações feitas puramente com base na ocupação de um cargo ou posição dentro da empresa.

Esse entendimento pode ser visto, a título meramente exemplificativo, quando se rejeita denúncia porque a “afirmação de que o acusado, apenas por ocupar

⁶⁰ GRECO, As razões do..., p. 56.

⁶¹ No mesmo sentido, entre nós, ilustrativamente, GRECO, LEITE, A “recepção” das teorias do domínio do fato e do domínio da organização no direito penal econômico brasileiro. ZIS - Zeitschrift für Internationale Strafrechtsgematik, v. 7-8, p. 386-393, 2015, especialmente p. 391; ASSIS, A responsabilidade penal omissiva dos dirigentes de empresa. In: Comentários ao Direito Penal Econômico brasileiro. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p. 52; LEITE, Domínio do fato, domínio da organização e responsabilidade penal por fatos de terceiros. Os conceitos de autor e partícipe na AP 470 do Supremo Tribunal Federal. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 106, p. 47-90, 2014. Na Alemanha, há tempos, KUHLEN: “A ‘posição’ de uma pessoa numa organização, tomada por si mesma, não pode fundamentar sua punibilidade”, sua posição numa empresa “não pode substituir a conexão da reprovação penal a um específico comportamento de um indivíduo que é constitutiva de um direito penal do fato” (KUHLEN, Strafrechtliche Produkthaftung. In: ROXIN, Claus; CANARIS (Orgs.). 50 Jahre Bundesgerichtshof, Festgabe aus der Wissenschaft. München: C. H. Beck, 2000, p. 667, tradução livre).

⁶² ESTELLITA, Responsabilidade..., p. 76.

⁶³ SCHÜNEMANN, Über Strafrecht im demokratischen Rechtsstaat, das unverzichtbare Rationalitätsniveau seiner Dogmatik und die vorgeblich progressive Rückschrittpropaganda, ZIS, vol. 10, 2016, p. 655-656.

⁶⁴ Cujas admissão está longe de ser pacífica como demonstram, ilustrativamente, no STF, os HCs 157.022 (a *contrario sensu*), 136.250, 127.415, 118.891, 93.683 e 79.399, e que está a merecer maior atenção da doutrina, pois, se entendida como exoneração do ônus de descrever as condutas supostamente criminosas, consubstanciaria proposta clara de negativa de vigência ao disposto no art. 41 do CPP, c.c. o art. 13, *caput*, do CP.



um assento no conselho de administração, seria responsável por todo e qualquer ato relativo à gerência da empresa, é por demais vaga para ser tomada como descrição eficaz de tipo penal, para fins de abertura de ação criminal” (STJ, RHC 111.747, Quinta Turma, DJe 28/11/2019, p. 18 do voto); ou se considera “ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa”, quando “Não houve nem o cuidado de se explicitar na denúncia qual a competência funcional do acusado, fazendo-se um cotejo entre esta e os atos tidos por irregulares” (STJ, RHC 43.354, Sexta Turma, DJe 14/10/2015)⁶⁵; ou se pondera que a “mera condição de sócio ou de dirigente de uma sociedade empresária não basta para autorizar, por si só, o reconhecimento da responsabilidade penal de seu administrador ou, como no caso, de seu “representante legal” (STF, HC 141.739, monocrática, DJe 26/10/2017, com inúmeras referências a outros precedentes), pois isso “significa, na prática, adotar a responsabilização objetiva na esfera penal” (STF AP 975, 2ª Turma, j. 03/10/2017, e AP 898, 2ª Turma, j. 12/04/2016).

Por fim, em caso em tudo assemelhado ao presente, oriundo do Estado de Pernambuco e também envolvendo empresa de telefonia, foi recebida denúncia contra diretores por terem, supostamente, inserido elementos inexatos em documentos ou livro exigido pela legislação fiscal, diante disso o STF entendeu que “considerando que a única acusação feita aos pacientes deriva unicamente dos cargos por eles ocupados na indigitada empresa de telefonia, e por não ter havido a mínima descrição dos atos ilícitos supostamente por eles praticados, tenho por inepta a denúncia, que se ampara em mera conjectura, o que, portanto, inviabiliza a compreensão da acusação e, por conseguinte, o exercício da ampla defesa” (STF, HC 136.250, 2ª Turma, j. 23/05/2017).

A forma mais próxima de uma responsabilidade *fundada* em uma posição no âmbito da criminalidade de empresa é a *omissiva imprópria*, que pressupõe uma posição

⁶⁵ Os dois precedentes contêm referências a outros julgados do STJ. Ressalto, por sua importância, o STJ, RE 1.854.893, Sexta Turma, DJe 14/09/2020, que, inclusive, foi objeto de comentário: ESTELLITA, Responsabilidade penal de gestores e REsp 1.854.893: comentários à decisão do STJ. Jota - Penal em foco, p. 1-8, 2020.



de garantidor por parte do omitente (art. 13, § 2º, CP), e que é vista por boa parte da doutrina como uma estratégia que se compatibiliza com um modelo de responsabilidade pessoal individual⁶⁶. Ela pretende respeitar, ao mesmo tempo, a necessidade social de permitir que complexas atividades econômicas sejam desempenhadas por estruturas empresariais igualmente complexas⁶⁷, no âmbito das quais a divisão de tarefas é um pressuposto *sine qua non*, com os pressupostos de um direito penal que apenas aponta a pena para quem ataque pessoalmente os bens jurídicos por ele tutelados⁶⁸. Essa via, porém, não foi a escolhida pelo órgão acusador neste caso e nem cabe na indigente narrativa da denúncia, que não narra acontecimento histórico que se ajuste, *prima facie*, aos pressupostos legais da responsabilidade por omissão imprópria, quais sejam: a) no âmbito da tipicidade objetiva: situação típica e resultado, posição de garantidor, omissão da conduta determinada e exigida de evitação do resultado, apesar da possibilidade e capacidade físico-real de fazê-lo, nexo de causalidade e imputação objetiva do resultado; b) no âmbito da imputação subjetiva dolosa: conhecimento e vontade; c) antijuridicidade; e, finalmente, d) culpabilidade⁶⁹. Se era isso que pretendia o *Parquet*, então formulou denúncia de inépcia exemplar.

⁶⁶ Cf. ESTELLITA, Responsabilidade..., p. 61 e ss. com fartas referências bibliográficas.

⁶⁷ O fornecimento de serviços de telefonia é altamente complexo, especialmente em um país com as dimensões continentais do Brasil. Isso se reflete na grandeza da estrutura da Telefônica S. A. na época dos fatos, em 2016, quando tinha 33.331 colaboradores próprios, 127.550 colaboradores terceirizados e atuava (e ainda atua) em todo território nacional: nos 26 Estados da Federação e no Distrito Federal. Todas essas informações podem ser extraídas neste sítio eletrônico: <http://ri.telefonica.com.br>.

⁶⁸ Peço vênia, uma vez mais, para referir minha pesquisa ESTELLITA, Responsabilidade..., p. 42 ss., onde há farta indicação de literatura.

⁶⁹ Cf., ilustrativamente, entre nós, SANTOS, Direito penal: parte geral. 3. ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2014, p. 191 ss.; TAVARES, Fundamentos de teoria do delito. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 396 ss.; em Portugal, FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal: parte geral - Tomo I - Questões fundamentais, a doutrina geral do crime. 2a. ed. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 927 ss.; na Alemanha, dentre os manuais, KÜHL, Strafrecht: Allgemeiner Teil. 8. München: Vahlen, 2017, p. 661-663. Estrutura de alguma forma reconhecida pelo STJ no julgamento do RHC 46.823.



V. RESPOSTA AO QUESITO

Com isso posso responder à indagação que me foi feita pelos patronos dos Consulentes: a denúncia carece de justa causa. As razões para tal afirmação podem ser assim resumidas:

1. A instauração válida de uma ação penal pressupõe denúncia apta, devidamente acompanhada de elementos que indiquem fundada suspeita acerca da veracidade do acontecimento histórico nela narrado. Ela deve, assim, narrar um *acontecimento histórico* que se ajuste, *prima facie*, aos pressupostos de uma norma incriminadora, descrito de forma detalhada, tão detalhada que possa ser distinguido de outros acontecimentos semelhantes (arts. 41 e 395, I, CPP).

2. Embora não diga respeito, diretamente, à falta de justa causa, deve-se atentar para o fato de que o tipo penal do art. 1º da Lei 8.137/90, invocado pela denúncia, exige que o contribuinte tenha deixado a administração tributária em uma situação de desconhecimento acerca de fatos relevantes para determinar a existência de uma obrigação tributária ou de seus elementos, seja porque não lhe forneceu informações que deveria fornecer, seja porque inseriu afirmação inverídica sobre *fatos* (circunstâncias, condições ou eventos concretos, presentes ou passados) tributariamente relevantes nos documentos fiscais que lhe eram exigidos. Os documentos que acompanham a Notícia de Fato, ou seja, os *prints* de tela do sistema de prestação de informações tributárias pelo contribuinte no âmbito do Convênio 115 (Evento 1, INF 28 e ss.), comprovam que a contribuinte não só descreveu cada tipo de serviço, como seu valor preciso. Disso decorre que Fisco e contribuinte não discordam dos *fatos* cabalmente declarados (serviços prestados e seus valores), mas apenas e tão somente de sua qualificação jurídico-tributária: sujeitos ou não à incidência do ICMS. A divergência sobre a qualificação jurídica de fatos devidamente declarados não foi eleita pelo legislador penal, sabiamente, como hipótese criminosa, do que decorre a *atipicidade* objetiva da conduta narrada na denúncia.

3. A suspeita da prática de um crime é “um conceito central” do direito



processual penal, pois tem o efeito de legitimar a investigação e a persecução penal também contra cidadãos inculpados (possíveis e presumíveis inocentes). Uma denúncia apta, que tenha vocação para legitimar a instauração de uma ação penal contra um ou mais acusados, tem de demonstrar a presença da justa causa (art. 395, III, CPP). No âmbito do STJ, consagrou-se a expressão “lastro probatório mínimo” como conteúdo da exigência de justa causa para o exercício da ação penal, que impõe ao juiz o dever de “verificar, hipoteticamente, se existem elementos indiciários que denotem a plausibilidade da acusação” (STJ, RHC 115.664, Sexta Turma, DJe 26/08/2020).

4. No presente caso, a denúncia atribui aos Consulentes condutas comissivas de (“promoverem redução de tributos”, “deixarem de submeter prestações de serviços de comunicação ... à incidência de imposto” por meio de uma ação: “tendo para tanto feito com que constassem nos documentos fiscais emitidos a indicação de ‘isenção de tributos’”. Essa narrativa, para usar a linguagem do STJ, não encontra lastro probatório mínimo nos elementos que a instruem pela singela, mas decisiva razão de que o *Parquet* não investigou a autoria dos supostos fatos criminosos, fiando-se quase que exclusivamente na notícia de crime enviada pelas autoridades tributárias.

5. No âmbito tributário, o sujeito passivo da obrigação tributária tanto pode ser uma pessoa física, como uma pessoa *jurídica*. No caso de contribuinte pessoa jurídica, as autoridades tributárias, no desempenho de suas atividades de fiscalização, não se preocupam em identificar quem, dentro da estrutura da empresa, é pessoalmente responsável pelas condutas que levaram ao não pagamento do tributo. É o que se vê no Relatório de Auditoria Fiscal que motivou a instauração do inquérito policial neste caso e no qual as autoridades se referem, a todo tempo, ao “contribuinte”, à “empresa”.

6. A responsabilidade penal, porém, tem por base a prática das ações ou omissões penalmente típicas, um atributo de pessoas naturais, que podem praticar diretamente as condutas previstas nos tipos penais ou lhes prestar uma contribuição, esta última punível em virtude de uma norma de extensão da punibilidade (arts. 13 e 29, CP). Por isso, normalmente, a apuração tributária é insuficiente para o oferecimento de denúncia, pois nada diz sobre *quem* teria praticado (autoria) ou contribuído (participação)



para os fatos. Como o resultado apenas se atribui a quem lhe deu causa (art. 13, *caput*, CP), será imprescindível a adoção de medidas de investigação para descobrir quem, dentro da empresa-contribuinte, praticou a conduta típica. Consequentemente, incumbia ao órgão de persecução penal instaurar inquérito para apurar *quem*, no âmbito da pessoa jurídica-contribuinte, *agiu* ou *omitiu* no sentido típico do art. 1º, II, da Lei 8.137/90. Todavia, não o fez.

7. Aos Consulententes, um *diretor-presidente* o outro *diretor de finanças, recursos corporativos e de relação com investidores*, cumpria, respectivamente, supervisionar “as atividades da Companhia relacionadas com: finanças e controle” (art. 23, A, 3), e “supervisionar as atividades da Companhia na área econômico-financeira e (...) contábil e controle de gestão” (art. 23, B, 1). *Nenhum* deles tinha, portanto, dentro de suas atribuições legais, a tarefa de proceder à escrituração tributária da sociedade anônima. Por isso, as condutas a eles atribuídas na denúncia (“promoverem redução de tributos” ao “deixarem de submeter prestações de serviços de comunicação ... à incidência de imposto”, não terem “sujeitado à tributação parte do preço do serviço” etc.) estão em *contradição* com os únicos elementos informativos que a acompanham. Esse vício ultrapassa o *standard* da falta de *lastro mínimo probatório*, exigido pelo STJ, para atingir a *contradição* com conjunto de documentos que acompanham a denúncia.

8. Nada impede que, apesar de não serem suas atribuições, pudessem *de fato*, na prática concreta da empresa, serem os Consulententes que preenchessem os documentos fiscais e, pois, tivessem prestado informações inexatas ao Fisco catarinense. Todavia, os elementos que acompanham a denúncia não contêm qualquer referência ou elemento nesse sentido, pois o órgão acusador não procedeu a nenhuma medida investigativa para apurar e reunir indícios suficientes da autoria. Aqui, novamente e na linguagem do STJ, não há qualquer “lastro mínimo probatório” que dê suporte à denúncia.

9. É verdade que para concorrer na prática de um crime (art. 29, CP, ou art. 11, Lei 8.137/90) não é necessário que o agente pratique pessoalmente as condutas incriminadas, pode, na linguagem do art. 31 do CP, ajustar com o autor a prática da



conduta, pode determiná-lo ou instigá-lo a tanto, ou mesmo prestar-lhe auxílio. Isso é sugerido pela denúncia ao empregar expressões como “promover” e “fazer com que constassem”. Neste caso, porém, quando voltássemos os olhos para a denúncia e seus elementos informativos teríamos, ao invés de um, dois problemas: inépcia e falta de justa causa. Ela não diz como teriam os Consulentes “promovido” ou “feito com que constassem”, não se sabendo nem a conduta, nem a quem teria sido dirigida, nem seu conteúdo e, mesmo que o dissesse, não encontraria ressonância nos elementos informativos que a acompanham pelas razões acima deduzidas.

10. Disso se deduz que, na verdade, os Consulentes foram acusados em função dos cargos que ocupavam na empresa-contribuinte. Uma tal forma de responsabilidade, todavia, não encontra suporte no direito positivo brasileiro. Os tipos penais sempre descrevem comportamentos, comissivos ou omissivos, e somente a eles se imputa o resultado (art. 13, *caput*, CP). “Ser” diretor de uma sociedade anônima não é fraudar, nem inserir elementos inexatos em livros fiscais. A esse estado (ser diretor) não se pode imputar um resultado (o pagamento a menor de tributo), a não ser às custas do sacrifício do princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX, CF; art. 1º, CP). Uma denúncia que faça tal proposta está a negar vigência tanto a uma norma constitucional quanto a uma federal.

11. Embora se admita, em alguns casos, as tais denúncias genéricas em crimes societários, verdade é que nossos tribunais superiores não têm admitido o processamento de acusações feitas puramente com base na ocupação de um cargo ou posição dentro da empresa (STJ, RHC 111.747, Quinta Turma, DJe 28/11/2019, STJ, RHC 43.354, Sexta Turma, DJe 14/10/2015, STF, HC 141.739, monocrática, DJe 26/10/2017, com inúmeras referências a outros precedentes, STF AP 975, 2ª Turma, j. 03/10/2017, e AP 898, 2ª Turma, j. 12/04/2016, STF, HC 136.250, 2ª Turma, j. 23/05/2017).

12. A forma mais próxima de uma responsabilidade *fundada* em uma posição no âmbito da criminalidade de empresa é a *omissiva imprópria*, que pressupõe uma posição de garantidor por parte do omitente (art. 13, § 2º, CP). Essa via, porém, não foi a escolhida pelo órgão acusador neste caso e nem cabe na indigente narrativa da denúncia,



que não narra acontecimento histórico que se ajuste, *prima facie*, aos pressupostos legais da responsabilidade por omissão imprópria, quais sejam: a) no âmbito da tipicidade objetiva: situação típica e resultado, posição de garantidor, omissão da conduta determinada e exigida de evitação do resultado, apesar da possibilidade e capacidade físico-real de fazê-lo, nexos de causalidade e imputação objetiva do resultado; b) no âmbito da imputação subjetiva dolosa: conhecimento e vontade; c) antijuridicidade; e, finalmente, d) culpabilidade. Se era isso que pretendia o *Parquet*, então formulou denúncia de inépcia exemplar.

É o parecer, salvo melhor juízo e nos limites da consulta e das informações que me foram fornecidas.

São Paulo, 5 de abril de 2021.

HELOISA ESTELLITA

Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade Estadual Paulista. Estágio de pós-doutorado pelas Faculdades de Direito da Ludwig-Maximilians-Universität München e da Augsburg Universität financiado pela Fundação Alexander von Humboldt e CAPES.

** Os comentários e avaliações jurídicas expostas neste parecer são baseadas e se limitam às informações fornecidas pelos patronos dos Consulentes e/ou aos documentos por eles exibidos sob compromisso de veracidade. Qualquer discrepância entre essas informações e a realidade dos fatos torna imprestável este parecer e as consequências legais daí advindas são de exclusiva responsabilidade dos Consulentes. Os comentários apresentados neste documento não consideram ou preveem alterações futuras na legislação ou jurisprudência, nem mesmo alterações relevantes para o caso decorrentes de políticas administrativas ou normativas. O entendimento jurídico aqui imparcialmente exposto não vincula qualquer autoridade brasileira, de persecução penal, administrativa ou mesmo judicial, não havendo qualquer garantia de que haverá concordância com seu conteúdo.*